L'activité de l'aquaculture vue sous l'angle des textes la régissant.

Aspect comptable et fiscal

2eme partie

Ebauche conçue par Monsieur HAMOUDA MADJID

Mois juin 2019

Préambule.

La conception de ce travail est le fruit qui résulte d' efforts de recherches et d'interprétations entreprises à partir de sources d'informations provenant d'écrits locaux et étrangers et de ce fait certaines parties de cette ébauche peuvent être remises en questions, aussi j'invite nos amis de la profession à intervenir afin qu'ils puissent, par leurs remarques et suggestions, apporter les correctifs qui s'imposent ou enrichir un peu plus le contenu de cette étude.

La technique d'élevages des crevettes

La connaissance de cette technique d'élevages par nos amis comptables va leur permettre d'avoir une idée sur le processus d'élevage ceci va leurs faciliter sans aucun doute la transcription comptable des opérations réalisées par cette activité d'aquaculture.
la technique d'élevage des crevettes se fait en général en trois phases ,dans des bassins distincts ,et que nous allons décrire d'une manière sommaire ci-avant :
*La phase préliminaire consiste en l'achat de crevettes pondeuses
* la première phase consiste en l'achats et en l' élevage dans des nurseries de post-larves (ayant toutes les caractéristiques des adultes) dans des bassins d'eau douce pendant environ 25 jours ,durée de temps qui vont leurs permettent de se développer pour devenir de jeunes crevettes .
1000 individus de ces post larves valent environ 3000 da.
La densité de la population dans ces bassins est d'environ 500 individus par litre d'eau.
*Leurs transferts dans d'autres bassins pour la phase de grossissement vont permettre à ces jeunes crevettes ,06 mois après, d'atteindre leurs tailles commerçables.
La densité de la population dans ces bassins de grossissement est d'environ 10000 kg /hectare (font en moyenne 50 individus commerçables par kg).
Ces crevettes d'eau douce sont nourries à partir d'aliments artificiels adaptés à la taille des crevettes aux différents stades d'élevages et conçus sous forme de granulés variés à partir de plantes, de céréales et de poissons.
L'indice de consommation des aliments est en moyenne de 1.2 kg d'aliments pour obtenir 01 kg de crevettes.
Ces bassins sont aménagés et équipés de matériels spécifiques qui vont créer et assurer le maintien des conditions de l'environnement nécessaires à l'élevage des crevettes.

Traitement comptable de l'activité d'aquaculture.

Dans cette deuxième partie nous allons étudier d'une manière succincte une branche de l'activité agricole à savoir l'aquaculture en passant en revue, pour le moment, uniquement certaines opérations de traitement comptable de l'élevage des espèces relatives à la pisciculture, la conchyliculture ou La crevetticulture.
Le traitement comptable de certaines de ces opérations d'élevage se distingue par des enregistrements d'écritures comptables particulières.
Cette singularité, dans les écritures comptables, se révèle lors de l'enregistrement des stocks

produits en cours et des stocks produits finis des actifs biologiques en raison de l'absence ,dans la nomenclature des comptes du SCF ,si on se réfère à l'arrêté 26 juillet 2008, de comptes sensés transcrire ces opérations spécifiques .
Ajouter à cela l'imprécision des règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisations des actifs biologiques ou des produits agricoles récoltés lesquels sont évoqués sommairement dans l'article121-19 et 123-07 de l'arrêté mentionné ci-haut.
Il est à préciser que ces règles comptables énoncées par le SCF découlent de la norme IAS 41.
Quel est le sens que donne le SCF à un actif biologique ?
Le glossaire de l'arrêté ci haut mentionné, définie un actif biologique comme étant : « un animal ou une plante vivante (ou regroupement d'animaux ou de plantes vivantes similaires) ».
Afin de simplifier les opérations de comptabilisations nous ferons abstraction, dans notre exposé des autres écritures comptables usuelles (charges, produits, actifs corporels etc.…) que nous aurons à considérer comme étant acquise par nos amis comptables et que nous n'aurons à tenir comptes que des actifs biologiques énoncés ci-avant.
Pour la création d'un établissement d'aquaculture, l'article 21 de la loi 15-08 sus citée exige que l'exercice de cette activité doit s'effectuer dans le cadre d'une concession établies par l'administration des domaines et délivrée par l'administration chargée de la pèche.
De l'attribution de cette concession découlent les droits des frais administratifs qui résultent de l'établissement de l'acte de concession ainsi qu'une redevance annuelle à payer sur le périmètre terrestre ou aquatique octroyé au concessionnaire sur le domaine de l'état.
L'article 5 de cette même loi fixe la durée de la concession à octroyée à 25 ans avec renouvellement automatique dés que cette échéance arrive à son terme. Dans le cas ou la concession n'est pas renouvelée, l'article 15 du cahier de charge, promulgué par le décret exécutif n 04-373 du 21 novembre 2004, oblige alors le concessionnaire de remettre en état, et à ses propres frais, le périmètre concédé.
Illustrons par un exemple les écritures comptables qui transcrivent l'ensemble des éléments constitutifs qui concourent à matérialiser le bien de l'entité pris en concession :
*L'enregistrement de la concession dans l'actif du bilan par l'entité:
D 221 Périmètre terrestre ou aquatique mis en concession ====x
C 229 droits du concédant ===================================x
*Paiement de la redevance annuelle sur la concession :
D 229 droits du concédant ==========================x/25
C 512 banque ==x/25
*Constitution de la provision de renouvellement en l'état de la concession :
D 682 dotation aux amortissements de la provision du bien concédé ===y
C 156 provision pour renouvellement du bien concédé =============y
*dotation aux amortissements de la concession:
D 682 dotations aux amortissements du bien concédé ======x/25
C 2821 amortissements du bien concédé =======================x/25
*remise en l'état du périmètre terrestre ou aquatique concédé :
D 156 provision pour renouvellement du bien concédé ====y
C 512 banque ==y

*restitution du périmètre concédé pour non renouvellement de la concession
D 2821 amortissements du bien concédé ===========x
D 221 Périmètre terrestre ou aquatique mis en concession ====x
Pour la poursuite de notre exemple, nous supposerons que l'entité concessionnaire à démarrer l'exploitation de son établissement d'élevage, de l'une des espèces marines citées ci-avant, et qu'il est demandé d'enregistrer sur le plan comptable toutes les opérations concourants à l'élevage et à la production de l'adite actif biologique.
Une remarquer au sujet de la valorisation des actifs, passifs, produits ou charges, le SCF prône que ces éléments doivent être enregistrés en comptabilité au coût historique, contrairement aux actifs biologiques et aux instruments financiers lesquels doivent êtres valorisés à leurs justes valeurs (voir article 16 du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 et l'arrêté du 26 juillet 2008).
L'article 121-19 de l'arrêté suscité préconise : « qu'un actif biologique est évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque clôture à sa juste valeur diminuée des frais estimés de l'article de vente, sauf lorsque sa juste valeur ne peut pas être évaluée de manière fiable .dans un tel cas ,cet actif biologique doit être évalué à son cout diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ».
A ce propos il faut signaler que cette règle, de comptabilisation des actifs biologiques, n'est point développée dans le SCF et que la littérature traitant ce sujet est presque inexistante.
Par conséquent, pour illustrer le thème traité, nous essayerons de nous inspirer de la norme IAS 41 et de recourir à la documentation présentée dans d'autres référentiels comptables, analogues ou se rapprochant presque de notre SCF, ce qui va nous permettre de puiser les renseignements de travail dont on a besoin pour l'élaboration de cet exposé.
Un actif biologique est comptabilisé si seulement si :
*Son contrôle peut être confirmé par un moyen quelconque (légal ou autre) qui atteste sans ambigüité, son appartenance à l'entité, lors de son achat
*les flux nets de trésorerie générés dans le futur, par le/les changement (s) physique (s) de cet actif biologique, iront à l'entité.
*le cout de cet actif biologique peut être évalué de façon fiable lors de son achat.
L'évaluation à la juste valeur de cet actif biologique se fera lors de sa comptabilisation initiale et à la fin de chaque exercice.
Dans le cas ou un marché actif existe, le prix de cotation de cet actif sur ce marché servira à déterminer sa juste valeur.
Si les conditions énumérées dans l'IAS 41 sont réunies, ce marché est considéré comme un marché actif.
Il est à constater que ce genre de marché actif n'existe pas encore en Algérie.
Dans ce cas l'entité peut déterminer la juste valeur à partir de l'une des méthodes suivantes :
*Le prix de la transaction du marché le plus récent (cout de l'actif biologique).
*Le prix du marché pour des actifs biologiques similaires avec ajustement de ce prix pour les caractéristiques qui différencient ces actifs.
*le prix de référence du secteur par rapport à une grandeur de même espèce de ces actifs biologiques (poids, ct…).

La formule de détermination du Cout de l'actif biologique = Stocks de produits en cours au début + (stocks matières premières au début de l'exercice +achat matières premières de l'exercice – les retournés éventuels de matières premières de l'exercice –rabais / remise/escomptes sur achats+frais de transport achat)-(stocks matières premières à la fin de l'exercice) + (mains d'œuvres) + (frais généraux de fabrication)- (stocks de produits en cours à la fin de l'exercice – (le cumul des amortissements)- (le cumul des pertes de valeur).
Si les circonstances pour l'application de l'une des démarches citées ci avant ne sont pas réunies, alors l'entité a le droit d'utiliser la valeur actuelle des flux nets de trésorerie attendus (dans le futur) de cet actif biologique, calculé à un taux determiné, pour la détermination de la juste valeur la plus fiable.

La formule de détermination du Cash flow net de tresorerie = EBE – IMPOTS sur le résultat d'exploitation +/- variation du BRF –INVESTISSEMENT +DESINVESTISSEMENT.

La formule de détermination du BRF= actif courant –passif courant (stocks +créances) – (dettes fournisseurs +dettes sociales +dettes impôts).

La formule de La valeur des flux nets de trésorerie attendus de cet actif biologique =EBE – IMPOTS SUR LE RESULTAT D'EXPLOITATION +/-(ACTIF courant – PASSIF courant).

La formule de la valeur actualisée des flux nets de trésorerie attendus de cet actif biologique = La valeur des flux nets de trésorerie attendus de cet actif biologique / (1+t)n.
t : taux
n (en puissance) : désigne le nombre d'année.
Il faut faire savoir à nos amis comptables que les actifs biologiques peuvent êtres classés dans le bilan comptable soient :
*En actif biologique consommables comptabilisé en actif courant.
*En actif biologique producteur comptabilisé en actif non courant.
Dans le cadre de ce thème relatif à l'élevage aquatique d'une des espèces animales ci-haut mentionnées, nous nous essayerons d'étudier le traitement comptable des deux cas

La nomenclature de certains comptes comptables à prévoir et à utiliser lors de la comptabilisation dles opérations spécifiques inhérentes à cette activité d'aquaculture :
*246 actifs biologiques/
* 313 stocks actifs biologiques (sous forme de larves ou d'alevins).
*336 stocks en cours de production actifs biologique /
*354 stocks produits finis actifs biologiques/.
*606 achats consommés actifs biologiques.
* 723 variations de stocks en cours de production actifs biologiques.
* 724 variations de stocks produits finis actifs biologiques.
* 733 variations d'actif biologique producteur.
* 707 ventes actives biologiques.

La comptabilisation des opérations spécifiques d'aquaculture pour les actifs consommables en fonction de la date de leurs réalisations.

*Enregistrement de l'opération d'achat des post-larves (auprès de fermes d'élevages étatiques):
D 3810 achats de post larves ====x
D 4450 tva déductible ============y
C 4010 fournisseur /ferme étatique =========x+y
*Règlement fournisseur /ferme étatique :
D 4010 fournisseur /ferme étatique ====x+y
C 5120 banque ============ ============x+y
*Stocks post –larves :
D 3130 stock post -larves ========x
C 3800 achats de post larves =========x
*Consommation post-larves :
D 6060 Consommation post-larves =====x
C 3130 stock post -larves ===============x
*transfert tva déductible sur précompte :
D 4456 précompte =========y
C 4450 tva déductible =========y
* Stocks en cours /post-larves :
D 3360 stocks en cours / post-larves====x
C 7230 variation de stocks en cours /post-larves ==x
*Achats aliments pour crevettes :
D3811 aliments pour crevettes =====z
D 4450 tva déductible ============v
C 4011 fournisseur aliments crevettes====z+v
*Règlement fournisseur aliments crevettes :
D 4011 fournisseur aliments crevettes====z+v
C 5120 banque ============ ============z+v
*Stocks aliments pour crevettes :
D 3131 stock aliments pour crevettes =====z
C 3811 achats aliments pour crevettes_ =========z
*Consommation aliments pour crevettes :
D 6061 Consommation aliments pour crevettes =====z
C 3131 stock aliments pour crevettes ===============z
* Stocks en cours de production /post-larves :
D 3360 stocks en cours / post-larves====z
C 7230 variation de stocks en cours /post-larves ==z
*transfert tva déductible sur précompte :
D 4456 précompte =========v
C 4450 tva déductible =========v

N.B Tous les montants des opérations qui concourent à l'élevage de crevettes seront comptabilisées dans les comptes par natures concernés et au fur et à mesure de leurs saisies ces mêmes montants seront transférés en débit sur le compte 3360 stocks en cours de production et en crédit sur le compte 7230 variation de stocks en cours.
A la fin de leur cycle de croissance, en devenant commerçables, nous aurons à poursuivre l'enregistrement des écritures comptables de l'exemple sus donné :
* Stocks en cours de production /post-larves à extourner :
D 7230 variation de stocks en cours de production /post-larves ==x+z
C 3360 stocks en cours de production / post-larves=================x+z
*Stocks produit fini crevettes :
D 3540 stocks produits finis crevettes =============== x+z
C 7240 Variation de stocks produits finis crevettes === =====x+z

N.B : Lorsque une opération de vente de ces crevettes est réalisée, (par le biais d'établissement d'une facture de vente) , à sa suite nous devons déduire des stocks la quantité et le montant qui s'y rapporte à ces crevettes :
*Etablissement d'une facture de vente des crevettes :
D 4110 client Karim ======== x1+y 1
C 7070 ventes crevettes =========== x1
C 4457 tva collectée sur vente b =====y1
*Encaissement ventes crevettes :
D 512 banque ===========x1+y1
C 4110 client Karim ======== x1+y 1
*transfère tva collectée sur précompte :
D 4457 tva collectée sur vente b =====y1
C 4456 précompte ===================y1
*déduction du stock produits finis de la quantité de crevettes vendue :
D 7240 Variation de stocks produits finis crevettes ===== x1
C 3540 stocks produits finis crevettes ===================x1

N.B : Pour la perte de valeur nous supposerons que 20% des post-larves et crevettes seront perdus au cours de leur cycle d'élevage comme Suits.
- 15 % durant la phase encours.
-05 % durant la phase produits finis.
Si nous prenons en considération toujours le même exemple, la perte de valeur sera en :
-Phase encours de : (x+z) x15%.
-Phase produits fini de : (x+z – (x+z) x15%) x05%.
*Comptabilisation pertes de valeur encours post-larves :
D 6850 dotations amort/ pertes de valeur sur stocks encours post-larves == (x+z) x15%.
C 3930 pertes de valeur sur stocks post-larves ============================ (x+z) x15%.
*Comptabilisation pertes de valeur sur stocks produits finis de crevettes :

D 6850 dot amort/ pertes de valeur sur stocks prod/ finis crevettes == (x+z – (x+z) x15%) 05%%.
C 3950 pertes de valeur sur stocks produits finis crevettes ========== (x+z – (x+z) x15%) x05%

NB : Si la perte de valeur devient sans objet au cours des exercices suivants, elle sera soldée par le crédit du compte 7850 (reprises sur pertes d'actif biologiques).
En supposant que le cout d'achat des post-larves est fiable et qu'il n'existe aucun marché actif pour déterminer la juste valeur des crevettes à la clôture de l'exercice nous portons notre choix sur la méthode du cout de l'élevage des crevettes pour calculer la juste valeur de ces crevettes.

N.B : la valeur comptable du stock produit fini crevettes à la clôture de l'exercice =

(x+z)-x1 – (x+z) x15%-(x+z – (x+z) x15%) x05%

La formule de détermination du Cout d'élevage des crevettes à la cloture de l'exercice =
Stocks de produits en cours au début + (stocks matières premières au début de l'exercice +achat matières premières de l'exercice – les retournés éventuels de matières premières de l'exercice – rabais / remise/escomptes sur achats+frais de transport et autres achats)-(stocks matières premières à la fin de l'exercice) + (mains d'œuvres) + (frais généraux de fabrication)- (stocks de produits en cours à la fin de l'exercice – (le cumul des amortissements)- (le cumul des pertes de valeur).

*stock s de produits finis crevette au début de l'exercice	=	(+)	0.00
*stock de post-larves au début de l'exercice	=	(+)	0.00
*achat de post-larves durant l'exercice	=	(+)	x+z
* les retournés crevettes de l'exercice	=	(-)	0.00
*Rabais/remise /escomptes sur achats	=	(-)	0.00
*frais de transport et autres frais sur achats	=	(+)	0.00
*stocks larves à la fin de l'exercice	=	(-)	0.00
*mains d'œuvres	=	(+)	0.00
*frais généraux d'élevages crevettes	=	(+)	0.00
* stock de produits finis crevettes à la fin de l'exercice	=	(-)	(x+z)-x1
*cumul des amortissement actifs non courant	=	(-)	0.00
*cumul des pertes de valeur	=	(-)	(x+z) x15%.+ (x+z – (x+z) x15%) x05%
*			--
cout de l'élevage des crevettes /juste valeur	=		J.V

a/VARIATION DE LA VALEUR DES STOCKS PRODUITS FINIS CREVETTE PAR RAPPORT A LEURS REEVALUATIONS A LA JUSTE VALEUR : (x+z)-x1 – (x+z) x15%-(x+z – (x+z) x15%) x05% - J.V = P

- PERTE SI J.V « (x+z)-x1 – (x+z) x15%-(x+z – (x+z) x15%) x05%

*En cas de perte nous enregistrons Les écritures comptables suivantes :
D 120 résultat de l'exercice (perte)========== ====== P

C 3540 stocks produits finis crevettes /à la juste valeur ===========P
*En cas de profit nous enregistrons les ecritures comptables suivantes :
D 3540 stocks produits finis crevettes /à la juste valeur =====P
C 120 résultat de l'exercice (profit)================== ====== P

La comptabilisation des opérations spécifiques d'aquaculture pour les actifs producteurs en fonction de la date de leurs réalisations.

Cette fois ci nous supposerons que l'entité va réaliser dans son projet des bassins d'écloseries larvaires de crevettes dans le but d'exercer uniquement l'activité d'éleveur larvaire et de vente des pos-larves aux autres agriculteurs-éleveurs.
Cet éleveur achète des crevettes adultes pondeuses qui sont placées dans des bacs au nombre de 01 par bac.
Ces crevettes pondent environ 180000 œufs de post-larves qui restent pendant environ 25 jours dans ces écloseries.
Ensuite ces post-larves crevettes sont dirigées sur des bassins ou on les fera adaptés à la température ambiante.
En fin de leurs cycles d'élevages, ces post-larves seront dirigées vers des bassins de cultures ou ils seront nourris d'algues et de fruits de mer et ce en l'attente de leurs ventes aux éleveurs de crevettes.
Le taux de survie de ces post-larves de leurs naissances jusqu'à leurs commercialisations est d'environ 70%. Par ailleurs il faut faire remarquer que la durée de vie d'une crevette pondeuse est d'environ 7 ans.

*Enregistrement de l'opération d'achat des crevettes pondeuses (auprès de fermes d'élevages étatiques):
D 2460 achats de crevettes pondeuses ====x
D 4450 tva déductible ==================y
C 4040 fournisseur de crevettes pondeuses ====x+y
*Règlement fournisseur /ferme étatique :
D 4040 fournisseur de crevettes pondeuses ====x+y
C 5120 banque ================== =============x+y
*transfert tva déductible sur précompte :
D 4456 précompte =========y
C 4450 tva déductible =========y
*Achats aliments pour crevettes pondeuses :
D3811 aliments pour crevette pondeuses =====z
D 4450 tva déductible ====================v
C 4011 fournisseur aliments crevettes pondeuses ====z+v
*dotations aux amortissements pour crevettes pondeuses :
D 6810 dotations aux amortissements crevettes pondeuses ==== X/07 ans
C 2846 amortissements crevettes pondeuses ===================X/07 ans

N B : les autres opérations comptables usuelles seront comptabilisées pour chacune d'elles dans les comptes respectifs du bilan ou du compte de résultat.
La norme IAS 41 stipule, en cas naissances de nouveaux actifs biologiques, d'appliquer l'alinéa 6 et de procéder, au cours du même exercice, à la comptabilisation d'un profit.

N.B : Nous supposons que l'évaluation des naissances de ces nouveaux actifs biologiques est de = S.
*Comptabilisation du profit tiré des naissances des post-larves à enregistrer en stock encours :
D 3360 stock encours post-larves =======S
C 7320 profit tiré de la naissance des post-larves ======S
* Achats aliments pour post-larves :
D3811 aliments pour post-larves =====t
D 4450 tva déductible ==============w
C 4011 fournisseur aliments post-larves==== ====t+w
*Règlement fournisseur aliments pour post-larves:
D 4011 fournisseur aliments pour post-larves =t+w
C 5120 banque ============= ================ t+w
*Stocks aliments pour post-larves :
D 3131 stock aliments pour post-larves =====t
C 3811 achats aliments pour post-larves =========t
*Consommation aliments pour post-larves :
D 6061 Consommation aliments pour post-larves =====t
C 3131 stock aliments pour post-larves ===============t
* Stocks en cours de production /post-larves :
D 3360 stocks en cours / post-larves====s+t
C 7230 variation de stocks en cours /post-larves ==s+t
*transfert tva déductible sur précompte :
D 4456 précompte =========w
C 4450 tva déductible =========w
*Stocks en cours d/post-larves à extourner : D
7230 variation de stocks en cours /post-larves ==s+t
C 3360 stocks en cours / post-larves=================s+t
*Stocks produit fini post-larves :
D 3540 stocks produits finis post larves === s+t
C 7240 Variation de stocks post larves === =====s+t

N.B : le même processus pour ces actifs biologiques consommables, développé ci- haut sera, sera suivi pour la comptabilisation des opérations qui se rapportent à ces post-larves, en incluant aussi :
*le calcul de la perte de valeur du stock produits finis post-larves (50% survie de ces post larves).
* la détermination du cout d'élevage (juste valeur) de ces post-larves.

* Déterminer la variation des stocks produits finis post-larves par rapport à la juste valeur.
*Enregistrer la perte ou le profit dégagé de cette variation des stocks post-larves produits finis.

La fiscalité de l'aquaculture

L'activité de l'aquaculture est soumise au régime du droit commun.
Dans le cas contraire pour cette activité, au cas où le chiffre d'affaire réalisé est inferieur à 30.000.000 DA, sauf demande d'option de la part du contribuable qui souhaite son imposition au régime du réel, cette dernière est alors soumise fiscalement à l'application du régime de l'IFU.
Cette activité est considérée fiscalement productive, lorsqu'elle est exercée à titre professionnelle et de ce fait il est appliqué le taux de 05 % pour l'IFU.
Les activités de l'aquaculture devraient être retenues comme activités Bénéficiant:

• d'exonérationdetaxesdouanièrespourlesimportationsdesbiensd'équipement nécessaires au fonctionnement des activités ,ainsi que pour les alevins et les aliments;
• d'aménagement de la redevance et de la durée des concessions;
• de bonification des taux d'intérêt des crédits bancaires.

Redevance à payer pour les concessions :
*A terre : 1 DA le m2 (LF 2003, art 85)
*En mer ouverte : 1 800 DA l'hectare pour les superficies n'excédant pas 5 Ha ; 5 000 DA l'hectare à partir du 6ème Ha.
*L'exercice de l'activité d'aquaculture en mer ouverte nécessite obligatoirement une superficie terrestre annexe qui ne peut excéder 2000 M2
*Pour établissement sur terre ferme alimenté par l'eau de mer : 10 000 DA l'hectare pour une superficie : inférieure ou égale à 50 Ha.
* En continentale : 1 800 DA l'hectare pour les concessions de plans d'eau naturels ou artificiels dont les superficies n'excédant pas 50 Ha.